

**Causa C-324/20**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

22 luglio 2020

**Giudice del rinvio:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

7 maggio 2020

**Resistente in primo grado e ricorrente in cassazione:**

Finanzamt B

**Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione:**

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF (CORTE TRIBUTARIA FEDERALE)**

**ORDINANZA**

nella causa tra:

Finanzamt B

Resistente in primo grado e ricorrente in cassazione

contro

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione

(*omissis*)

avente ad oggetto l'imposta sulla cifra d'affari dovuta per l'anno 2012

la Quinta Sezione [Or. 2]

in data 7 maggio 2020 ha deciso quanto segue:

#### Dispositivo

I. Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Nel caso di un servizio reso *una tantum* e quindi non su base periodica, se l'accordo di pagamento rateale implichi di per sé la sussistenza di versamenti di acconti o pagamenti successivi ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA.

2. In subordine, in caso di risposta negativa alla prima questione: se si sia in presenza di un omesso pagamento ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel caso in cui il soggetto passivo convenga, all'atto della prestazione del servizio, la sua retribuzione in cinque rate annuali e, in caso di pagamento successivo, la normativa nazionale preveda una rettifica che annulli la precedente riduzione della base imponibile ai sensi di detta disposizione.

II. (*omissis*)

#### Motivazione

I.

- 1 La ricorrente in primo grado e resistente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») assolve l'imposta sul proprio fatturato in base ai corrispettivi pattuiti ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (in prosieguo: l'«UStG»). Nell'esercizio controverso, il 2012, la ricorrente forniva servizi di intermediazione imponibili alla T-GmbH (in prosieguo: la «GmbH») relativamente ai quali veniva concluso, in data 7 novembre 2012, un accordo di pattuizione dei compensi professionali. A termini di detto accordo, la GmbH (in prosieguo: la «mandante») incaricava la ricorrente (in prosieguo: la «mandataria») di operare quale intermediaria nell'ambito di un contratto di compravendita di un immobile sito a M. come emerge dal preambolo dell'accordo, il contratto di acquisto del fondo era già stato stipulato e la mandataria aveva adempiuto pienamente i suoi obblighi risultanti da detto contratto. A titolo di corrispettivo era stabilito che la mandataria avrebbe ricevuto dalla mandante un compenso pari a EUR 1 000 000 oltre IVA. Il compenso pattuito doveva essere erogato in cinque rate di EUR 200 000 euro ciascuna oltre IVA. Le rate scadevano con cadenza annuale e la prima rata doveva essere pagata il 30 giugno 2013. La mandante doveva fornire alla mandataria una

garanzia per l'adempimento dei pagamenti del compenso. Negli anni successivi, la ricorrente emetteva fatture in cui era esposta l'imposta sul valore aggiunto relativa a ciascuna rate alla rispettiva data di scadenza. Dette fatture venivano rimosse e la relativa imposta assolta. [Or. 3]

- 2 In esito a verifica straordinaria in materia di IVA, il resistente e ricorrente in cassazione (il Finanzamt, amministrazione finanziaria; in prosieguo: il «Finanzamt») riteneva che, in considerazione dell'attività di intermediazione già svolta nell'anno controverso, la ricorrente fosse tenuta a versare l'imposta sull'intero compenso della mediazione. Il Finanzamt respingeva la tesi della ricorrente, secondo cui essa sarebbe stata tenuta a fornire ulteriori servizi di commercializzazione negli anni dal 2013 al 2018 e che il pagamento annuo di EUR 200 000 sarebbe stato subordinato alla condizione che il progetto seguisse un corrispondente sviluppo, negando valore ad un accordo integrativo del 15 marzo 2016, secondo il quale si sarebbe addivenuti a un cosiddetto Leadmakler-Vermarktungsauftrag (incarico quadro di commercializzazione) con compensi dipendenti dagli obiettivi conseguiti, nel senso che la mandataria si sarebbe occupata dell'intermediazione dell'immobile oggetto del contratto e avrebbe sostenuto il progetto globale sviluppato a tal fine dalla mandante, impegnandosi attivamente nell'ulteriore commercializzazione. Pertanto, con avviso del 22 dicembre 2016, il Finanzamt modificava l'accertamento ai fini IVA per l'anno 2012. L'opposizione veniva respinta.
- 3 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) accoglieva invece quasi in toto il successivo ricorso (*omissis*), dichiarando che la ricorrente aveva già reso il suo servizio di mediazione nell'anno controverso, come risulterebbe dall'accordo relativo ai compensi professionali, . Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, resterebbe esclusa una diversa interpretazione basata sull'accordo integrativo, dal quale, secondo il giudice medesimo, non risulterebbe che le intese raggiunte esistessero già all'epoca dell'accordo originario sul compenso. Tuttavia, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «CGUE») sulla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») e della giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), si dovrebbe presumere l'inesigibilità ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, punto 1, e paragrafo 1, primo periodo, dell'UStG, ad eccezione del primo importo incassato nell'anno successivo 2013. Contro quest'ultimo provvedimento il Finanzamt ha proposto ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio.

## II.

### 4 **1. Contesto normativo**

#### 5 **a) Diritto dell'Unione**

L'articolo 63 della direttiva IVA così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi». [Or. 4]

6 Il successivo articolo 64, paragrafo 1, così recita:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».

7 A termini del successivo articolo 66, primo comma:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

8 Ai sensi dell'articolo 90 della direttiva medesima:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.

9 **b) Diritto nazionale**

Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG:

«L'imposta diventa esigibile

1. per quanto riguarda le cessioni e altre prestazioni

10 a) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi pattuiti (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), con la scadenza del periodo d'imposta nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per prestazioni parziali. Esse sussistono qualora, per determinate parti di una prestazione economicamente scindibile, il corrispettivo venga concordato separatamente. Qualora il corrispettivo o una parte del corrispettivo vengano incassati prima che la prestazione o parte della prestazione sia eseguita, la relativa imposta diventa

esigibile alla scadenza del periodo d'imposta nel quale sono stati incassati il corrispettivo o una parte di esso, **[Or. 5]**

b) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi incassati (articolo 20), alla scadenza del periodo d'imposta nel quale i corrispettivi sono stati incassati».

11 L'articolo 17 dell'UStG prevede:

«(1) Nel caso in cui la base imponibile di un'operazione sia modificata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, l'imprenditore che ha realizzato l'operazione stessa è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta. (...)

(2) Il paragrafo 1 si applica per analogia

12 1. nel caso in cui il corrispettivo concordato per una cessione imponibile, un'altra prestazione di servizi o un acquisto intracomunitario imponibile non possa più essere riscosso. In caso di successivo incasso, l'importo dell'imposta e la detrazione devono essere nuovamente rettificati».

13 L'articolo 20, primo periodo, dell'UStG, nel testo vigente nell'esercizio controverso, recitava:

«Il Finanzamt (amministrazione finanziaria), su richiesta, può consentire che un imprenditore,

14 1. il cui fatturato totale (articolo 19, paragrafo 3) nell'anno civile precedente non sia stato superiore a EUR 500 000, [dal 1° gennaio 2020: EUR 600 000], oppure

2. che sia esentato, ai sensi dell'articolo 148 dell'Abgabenordnung (codice tributario), dall'obbligo di tenere scritture contabili e di compilare regolarmente bilanci sulla base di inventari annuali, oppure

3. qualora effettui operazioni relative a un'attività quale esercente una libera professione ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 1, punto 1, dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito),

15 determini l'imposta non in base al corrispettivo pattuito (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), bensì in base al corrispettivo incassato».

16 **2. Sulla prima questione pregiudiziale**

17 **a) Osservazioni preliminari**

Nella sua sentenza Baumgarten sports & more del 29 novembre 2018, C-548/17 [EU:C:2018:970 (*omissis*)], la CGUE ha dichiarato che l'articolo 63 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 64, paragrafo 1, di detta direttiva, deve

essere interpretato nel senso che osta a che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa ad una prestazione di servizi di intermediazione nel trasferimento di calciatori professionisti da parte di un agente, quale quella in esame nel procedimento principale, i cui corrispettivi siano rateizzati e soggetti a [Or. 6] condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione, si considerino verificati alla data di quest'ultima.

- 18 La CGUE ha motivato la propria decisione precisando che nel caso di una prestazione di tal genere, consistente nel negoziare il trasferimento di un giocatore ad una società calcistica per un certo numero di stagioni, e remunerata con pagamenti rateizzati per un periodo di diversi anni successivi all'intermediazione, le prestazioni determinano versamenti di acconti o pagamenti successivi, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA [sentenza della CGUE Baumgarten sport & more, EU:C:2018:970, punto 29 e seg. (*omissis*)].
- 19 Il giudice a quo, conformandosi a tale interpretazione e alla propria successiva decisione, dichiarava che gli imprenditori possono invocare l'applicazione diretta dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA (*omissis*) nel caso di servizi di intermediazione remunerati ratealmente motivando la propria soluzione per quella controversia sulla base del rilievo che la sussistenza di una prestazione resa per un periodo di tempo specifico sarebbe irrilevante, ad esempio, nel caso di una cessione dell'uso. È invece sufficiente che un servizio di intermediazione sia remunerato sulla base della durata del risultato oggetto di negoziazione (in questo caso: la permanenza del giocatore nel club ospitante per la durata del contratto stabilita) (*omissis*).
- 20 **b) Sulla questione controversa**
- 21 aa) Alla luce del mero tenore letterale dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA, alla prima questione pregiudiziale si potrebbe rispondere in senso affermativo, sebbene si tratti al riguardo di una semplice deroga all'articolo 63 della direttiva IVA. Infatti, a fronte dell'assoggettamento di un credito a determinate scadenze, come nel caso di un accordo di rateizzazione, la prestazione del servizio implica, conformemente al tenore della disposizione de qua, versamenti di acconti o pagamenti successivi.
- 22 bb) Questo Collegio, tuttavia, nutre dubbi sull'interpretazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA. Tali dubbi derivano dal fatto che tale disposizione esclude dal suo ambito di applicazione un accordo di pagamento rateale, come quello de quo, in caso di cessione con pagamento a rate. L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA non contiene una deroga analoga per i servizi, come nel caso di specie.
- 23 Ciò potrebbe derivare al fatto che, con l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA, al momento dell'entrata in vigore della direttiva medesima il legislatore dell'Unione si è limitato a recepire senza modifiche una disposizione esistente all'articolo 10, paragrafo 2 [Or. 7], primo comma, secondo periodo, della sesta



direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (direttiva 77/388/CEE). Potrebbe quindi esservi ragione di supporre che il legislatore, al momento dell'entrata in vigore della direttiva 77/388/CEE, non abbia considerato il caso del pagamento rateizzato dei servizi — forse ad esso sconosciuto all'epoca — ma che avrebbe escluso tale fattispecie dall'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA, così come la vendita rateizzata in caso di cessioni, qualora ne avesse avuto conoscenza.

- 24 Ne deriverebbe un'equiparazione di trattamento delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.
- 25 Inoltre, un'applicazione letterale dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA potrebbe portare a un'eccessiva limitazione dell'articolo 63 della medesima direttiva. Infatti, l'applicazione letterale dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA comporterebbe in definitiva, nel caso di servizi, che l'imposta non divenga esigibile al momento della prestazione del servizio, come previsto dall'articolo 63 della direttiva IVA, ma solo con l'incasso del relativo prezzo, come consentito dall'articolo 66, primo comma, lettera c), della direttiva IVA.
- 26 cc) Va inoltre osservato che la presente controversia potrebbe differire sotto il profilo giuridico dalla fattispecie oggetto della causa «Baumgarten sports & more» [EU:2018:970 (*omissis*)]. La causa «Baumgarten sports & more» [EU:2018:970 (*omissis*)] riguardava infatti pretese creditizie che dipendevano dal verificarsi di una condizione, in quel caso dalla sussistenza del contratto di lavoro del giocatore oggetto di intermediazione in determinati momenti. Il verificarsi di questa condizione al momento previsto era incerto all'epoca della prestazione del servizio di intermediazione.
- 27 Nel caso di specie, invece, c'è solo una scansione temporale, ma non una condizione incerta nell'*an*. Come nel caso di una vendita a rate, l'esistenza della pretesa creditizia era quindi certa alla data prevista. Sulla base delle conclusioni del Finanzgericht (Tribunale tributario), vincolanti per questo Collegio (*omissis*), non si è trattato di un caso in cui il servizio di mediazione sia stato remunerato sulla base della permanenza — o di un elemento equivalente alla stabilità — del risultato ottenuto grazie alla mediazione (*omissis*). Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, nel caso di specie non si è in presenza di una condizione come, invece, in quella causa.
- 28 dd) Appare, infine, dubbio il significato del riferimento, operato nella sentenza della CGUE Baumgarten sports & more [EU:C:2018:970 (*omissis*)], alla sentenza della CGUE [Or. 8] Asparuhovo Lake Investment Company del 03 settembre 2015, C-463/14 (EU:C:2015:542, punto 49 e seg. (*omissis*)). Quella causa, infatti, aveva ad oggetto un servizio di consulenza fornito su base permanente per un periodo di tempo prolungato, mentre il servizio di mediazione non è fornito per un periodo di tempo specifico, bensì *una tantum*. In quella causa la CGUE ha affermato l'applicabilità dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA laddove

i servizi di consulenza siano messi a disposizione di un cliente su base permanente e venendo remunerati con importi forfettari ricorrenti — indipendentemente dal fatto che il mandatario abbia effettivamente fornito servizi di consulenza al cliente durante il periodo medesimo. Ciò potrebbe far propendere per subordinare il versamento di acconti o pagamenti successivi al fatto che le prestazioni fatturate presentino un «riferimento futuro» o una «ricaduta» nel senso più ampio del termine.

- 29 Ciò corrisponde alla nozione nazionale di prestazione parziale di cui all'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, lettera a), secondo e terzo periodo, dell'UStG, ai fini del quale rileva la divisibilità economica della prestazione, come ad esempio nel caso di una locazione con un contratto che preveda il pagamento di un canone mensile. Su questa base, contrariamente alla giurisprudenza richiamata in precedenza (v. supra punto II.2.a), l'applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA ai servizi di intermediazione dev'essere respinta *a priori*.

30 **c) Rilevanza della questione ai fini della decisione**

Il diritto nazionale non contiene nessuna norma corrispondente all'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA. Si può quindi presumere che l'imposta sia divenuta esigibile non appena il servizio è stato reso nell'anno controverso. Tale disposizione osterebbe a ciò ove dovesse essere interpretata nel senso della sua applicabilità anche ad accordi aventi ad oggetto il pagamento a rate in caso di servizi.

31 **3. Sulla seconda questione pregiudiziale**

32 **a) Osservazioni preliminari**

Ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, in particolare in caso di non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

- 33 Nell'interpretare tale disposizione alla luce della giurisprudenza della CGUE, secondo la quale «nel campo dell'IVA, i [Or. 9] soggetti passivi agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato» [sentenza della CGUE Balocchi del 20 ottobre 1993, C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25 (*omissis*)], è discutibile quale valore le si debba attribuire. La Corte ha chiarito tale funzione di «collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario» precisando che i soggetti passivi «sono debitori del versamento dell'IVA anche quando questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale» [sentenza della CGUE del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105(*omissis*)].



34 **b) Sulla questione controversa**

A parere di questo Collegio, il ruolo di esattore dell'imposta attribuito al soggetto passivo dalla menzionata giurisprudenza della CGUE indurrebbe a ritenere evitabile che, per effetto dell'applicazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, il contribuente debba anticipare, in ragione di diversi anni, l'imposta già dovuta dal medesimo per tutto il periodo di prestazione del servizio [cfr. anche la terza questione della decisione di rinvio di questo Collegio del 21 giugno 2017 (*omissis*), alla quale la CGCE non ha dovuto rispondere nella sua sentenza Baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970 (*omissis*)].

35 È quindi rilevante ai fini della decisione della controversia la questione se sia compatibile con il compito di esattore dell'imposta la presunzione che una prestazione resa già il 7 novembre 2012 dia luogo all'esigibilità dell'imposta per quell'anno (in caso di risposta negativa alla prima questione) senza alcuna riduzione della base imponibile, anche se, secondo quanto convenuto in quel momento, tale prestazione doveva essere remunerata mediante cinque versamenti annuali esigibili per la prima volta il 30 giugno 2013. Ciò comporterebbe un anticipo dell'imposta da parte della ricorrente nell'esercizio controverso, sebbene il corrispettivo sia stato riscosso solo successivamente in un arco temporale di cinque anni.

36. Questo Collegio fa presente, ad ogni buon conto, che la normativa nazionale contiene una norma, all'articolo 17, paragrafo 2, punto 1, secondo periodo, dell'UStG, a termini della quale, a seguito di una riduzione ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, la base imponibile dev'essere nuovamente rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento venga effettuato in un momento successivo [v. in proposito sentenza della CGUE Di Maura del 23 novembre 2017, C-246/16, EU:C:2017:887 (*omissis*)].

37 **c) Rilevanza della questione ai fini della decisione**

Anche la seconda questione è rilevante ai fini della decisione, in quanto il ricorso dev'essere accolto anche ove venga accordata una riduzione ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA. [Or. 10]

38 **4. Sul fondamento normativo del rinvio**

La domanda di pronuncia pregiudiziale viene sottoposta alla CGUE sulla base dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

39 **5. Sulla sospensione del procedimento**

(*omissis*).